

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)
14 février 1985 ¹

Dans l'affaire 268/83,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Hoge Raad der Nederlanden et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

D. A. Rompelman et E. A. Rompelman-Van Deelen, à Amsterdam,

et

Minister van Financiën,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 4, paragraphe 2, deuxième phrase, de la sixième directive 77/388 du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145 du 13 juin 1977, p. 1),

LA COUR (deuxième chambre),

composée de MM. O. Due, président de chambre, P. Pescatore et K. Bahlmann, juges,

avocat général: Sir Gordon Slynn

greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal

*

¹ — Langue de procédure: le néerlandais.

² considérant les observations présentées

— pour les requérants Rompelman par M^e L. Wolfsbergen,

— pour le gouvernement néerlandais par M. I. Verkade, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes par M. J. F. Buhl, en qualité d'agent, assisté de M^e F. W. G. M. van Brunsschot,

l'avocat général entendu en ses conclusions à l'audience du 15 novembre 1984,

rend le présent

ARRÊT

(Partie « En fait » non reproduite)

En droit

- 1 Par décision du 30 novembre 1983, parvenue à la Cour le 7 décembre 1983, le Hoge Raad der Nederlanden a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 4, paragraphe 2, deuxième phrase, de la sixième directive 77/388 du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1) — ci-après « la sixième directive ».
- 2 La question a été soulevée dans le cadre d'un litige pendant devant le Hoge Raad, entre M. et M^{me} Rompelman, résidant à Amsterdam, et le Minister van Financiën (ministre des Finances), et portant sur le droit au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « TVA ») perçue pour la période allant du premier au troisième trimestre de 1979.
- 3 Par deux contrats écrits du 25 novembre 1978, les époux Rompelman, requérants au principal, ont acquis un droit de créance concernant la copropriété future de deux lots dans un immeuble en construction depuis le 1^{er} septembre 1978, ainsi qu'un droit d'emphytéose sur le sol y attenant. Sur le projet de l'immeuble, les deux lots considérés ont été indiqués comme « salles d'exposition ».
- 4 Par lettre du 26 juin 1979 envoyée à l'inspecteur des contributions, les requérants au principal ont déclaré que ces salles d'exposition seront données en location à des entrepreneurs, pour laquelle le bailleur et le locataire présenteront au moment opportun, au titre de l'article 11, paragraphe 1, sous b), point 5, de la loi de 1978 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (« Wet op de omzetbelasting » du 28 décembre 1978, *Staatsblad* 677) — ci-après « la loi » —, une demande de dérogation à l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires prévue en cas de location. En outre, ils ont demandé qu'en vertu de l'article 15, paragraphe 3, de la loi, ils puissent déduire la TVA en amont comprise dans les paiements par tranches du prix d'acquisition dus en raison de l'avancement des travaux.
- 5 Le 18 octobre 1979, les requérants au principal ont fait une déclaration de taxe sur le chiffre d'affaires pour les trois premiers trimestres de 1979, dans laquelle ils ont demandé le remboursement de la taxe payée en amont pour un montant de 14 186,46 HFL. L'acte notarié de transfert de propriété n'ayant été passé que le

31 octobre 1979, les locaux en question n'avaient pas encore été loués au moment de cette déclaration.

- 6 Cette demande ayant été rejetée par l'inspecteur des contributions au motif que l'exploitation effective des lots acquis n'avait pas encore commencé, les requérants au principal ont contesté cette décision de rejet devant le Gerechtshof d'Amsterdam.
- 7 Le Gerechtshof a confirmé la décision de l'inspecteur. C'est contre cet arrêt du Gerechtshof que les époux Rompelman se sont pourvus en cassation auprès du Hoge Raad.
- 8 Le Hoge Raad constate en premier lieu que, selon les requérants au principal, en vertu de l'article 15, paragraphe 1, de la loi, l'entrepreneur peut déduire la taxe sur le chiffre d'affaires que d'autres entrepreneurs lui avaient facturée pendant la période couverte par la déclaration de taxe et que, selon la loi, quiconque acquiert la qualité d'entrepreneur seulement à une date ultérieure ne peut pas déduire la taxe sur le chiffre d'affaires qui lui a été facturée lorsqu'il n'était pas encore entrepreneur. La loi ne s'opposerait donc pas, en l'espèce, à la déduction de la taxe payée en amont pour autant qu'il est dit pour droit que la qualité d'entrepreneur est acquise avec le premier acte effectué en vue de l'exploitation du bien.
- 9 Le Hoge Raad constate, en deuxième lieu, que le Gerechtshof a jugé que les requérants au principal ne possédaient pas la qualité d'entrepreneur parce que, si l'activité d'entrepreneur inclut certes l'exploitation d'un bien, par exploitation d'un bien au sens de l'article 7, paragraphe 2, sous b), de la loi, il y aurait lieu d'entendre l'utilisation effective de ce bien dans les rapports sociaux, ce qui supposerait l'existence de ce bien; or, en l'espèce, les requérants au principal auraient seulement acquis un droit de créance, et non pas un droit réel.
- 10 Constatant, en définitive, que la question du contenu de la notion d'exploitation d'un bien au sens visé à l'article 7, paragraphe 2, sous b), de la loi est fonction de l'interprétation de la disposition de l'article 4, paragraphe 2, deuxième phrase, de la sixième directive, le Hoge Raad a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

« Y a-t-il déjà exploitation au sens de l'article 4, paragraphe 2, deuxième phrase, de la sixième directive au moment où une personne achète un bien futur avec l'intention de le donner en location au moment opportun? »

- 11 Les requérants au principal estiment qu'il y a exploitation d'un bien dès l'acquisition d'un droit sur ce bien. Un tel acte préparatoire devrait être considéré comme faisant partie de l'exercice de l'activité commerciale, puisqu'il est nécessaire pour la réalisation de cette activité.
- 12 Le gouvernement des Pays-Bas soutient que le moment à partir duquel il convient de considérer que l'activité économique a commencé se situerait avant la date à partir de laquelle le bien commence à procurer régulièrement des recettes. Cela signifierait que, dans la présente espèce, celui qui donne en location un bien immeuble a commencé l'exploitation de ce bien au moment où il l'a acheté en l'état futur. Toutefois, dans la mesure où un investissement peut, mais pas obligatoirement, entraîner l'exploitation d'un bien, il faudrait seulement considérer que l'on est en présence de l'exploitation d'un bien lorsque l'intention de celui qui investit est confirmée en outre par des circonstances à définir de façon plus objective. Une déclaration de volonté devrait être concrétisée par d'autres faits et circonstances.
- 13 Selon la Commission, l'exploitation d'un immeuble débiterait, en général, avec le premier acte préparatoire, c'est-à-dire au moment du premier acte pouvant être grevé de l'imposition au stade antérieur, conformément à l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive. Les premiers actes accomplis dans le cadre d'activités économiques consisteraient en l'acquisition des moyens d'exploitation et, partant, dans l'achat des biens. Toute autre conception serait contraire à l'esprit du régime de la TVA, puisque, pendant le laps de temps s'écoulant entre le paiement de la TVA due pour le premier acte et la restitution de celle-ci, une charge financière prendrait naissance, grevant ainsi le bien; or, le système de la TVA viserait précisément à soulager entièrement l'opérateur économique du poids de cette charge.
- 14 La question posée par la juridiction nationale vise en substance à savoir si l'acquisition d'un droit de créance concernant le transfert futur du droit de propriété sur une partie d'un immeuble encore à construire avec l'intention de la donner en location au moment opportun peut être considérée comme activité économique au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive.
- 15 Avant de répondre à la question posée, il est opportun de rappeler brièvement les éléments et les caractéristiques, pertinents en l'espèce, du système de la TVA en ce qui concerne son principe, le mécanisme des déductions et la notion d'assujetti.
- 16 Comme la Cour l'a relevé dans son arrêt du 5 mai 1982 (Schul, 15/81, Rec. p. 1409), un élément de base du système de la TVA consiste en ce qu'à chaque transaction la TVA n'est exigible que déduction faite du montant de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix des biens et des

services et que le mécanisme des déductions est aménagé de telle sorte que seuls les assujettis sont autorisés à déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA qui a déjà grevé les biens et services en amont.

- 17 C'est dans ce cadre général que s'inscrit, d'une part, l'article 4, paragraphe 1, de la directive, aux termes duquel est défini comme assujetti « quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité ». Ledit paragraphe 2 ajoute que « les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services ». Est notamment considérée « comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence ».
- 18 L'article 17 de la sixième directive prévoit, d'autre part, dans son paragraphe 1 que « le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible » et, dans son paragraphe 2, autorise l'assujetti, dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, « à déduire de la taxe dont il est redevable la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus pour un autre assujetti ».
- 19 Les caractéristiques ainsi rappelées permettent de déduire que le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de taxe sur la valeur ajoutée garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA.
- 20 Sur la base de ces éléments du système commun, il convient d'examiner le problème de savoir si l'acquisition d'un droit de créance concernant la cession du droit futur de propriété sur un immeuble encore à construire contre paiement par tranches du prix d'achat en fonction de l'état d'achèvement de l'immeuble doit déjà être considéré comme le début d'une exploitation d'un bien corporel et, partant, comme bien ou service utilisé pour les besoins des opérations taxées, c'est-à-dire de la location.
- 21 Quant à la taxation de la location de biens immeubles, il y a lieu de rappeler que l'article 13, lettre B, sous b), de la sixième directive prévoit en principe une exonération de la TVA dans ce cas. Toutefois, les requérants au principal ayant apparemment fait usage de leur droit d'opter pour la taxation de la location de biens immeubles prévu à la lettre C du même article, la location du bien immeuble est à considérer en l'espèce comme une opération soumise à la taxation.

- 22 Quant à la question de savoir à quel moment débute l'exploitation d'un bien immeuble, il est à souligner, en premier lieu, que les activités économiques visées par l'article 4, paragraphe 1, peuvent consister en plusieurs actes consécutifs comme le suggère déjà le texte même du paragraphe 2 de cet article en se référant à « toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services ». Parmi ces actes, les activités préparatoires, comme l'acquisition des moyens d'exploitation et, partant, l'achat d'un bien immeuble, doivent déjà être imputées aux activités économiques.
- 23 A cet égard, il n'y a pas lieu de distinguer selon les différentes formes juridiques de ces actes préparatoires, notamment entre, d'une part, un droit de créance concernant la propriété future et, d'autre part, l'acquisition de la propriété même. En outre, le principe de la neutralité de la TVA quant à la charge fiscale de l'entreprise exige que les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins et en vue d'une entreprise soient considérées comme des activités économiques. Il serait contraire à ce principe que lesdites activités ne débutent qu'au moment où un bien immeuble est effectivement exploité, c'est-à-dire où le revenu taxable prend naissance. Toute autre interprétation de l'article 4 de la sixième directive chargerait l'opérateur économique du coût de la TVA dans le cadre de son activité économique sans lui donner la possibilité de la déduire, conformément à l'article 17, et distinguerait arbitrairement entre des dépenses d'investissement avant et pendant l'exploitation effective d'un bien immeuble. Même dans des circonstances où, après exploitation effective d'un bien immeuble, une restitution de la taxe payée en amont pour les actes préparatoires serait prévue, une charge financière grèverait le bien pendant le délai parfois considérable entre les premières dépenses d'investissement et l'exploitation effective. Quiconque accomplit de tels actes d'investissement étroitement liés et nécessaires pour l'exploitation future d'un bien immeuble doit, par conséquent, être considéré comme assujéti au sens de l'article 4.
- 24 En ce qui concerne la question de savoir si l'article 4 est à interpréter en ce sens que l'intention déclarée de donner un bien futur en location suffit pour considérer que le bien acquis est destiné à être utilisé pour une opération soumise à la taxation et que, de ce fait, est à considérer sur ce fondement comme assujétie une personne qui a fait un tel investissement, il convient de relever, en premier lieu, qu'il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies et, notamment, qu'il accomplit les critères d'un assujéti. Dès lors, l'article 4 ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée soit confirmée par des éléments objectifs tels que l'aptitude spécifique des locaux projetés à une exploitation commerciale.

- 25 Il y a donc lieu de répondre à la question posée à la Cour que l'acquisition d'un droit de créance concernant le transfert futur du droit de propriété sur une partie d'un immeuble encore à construire avec l'intention de la donner en location au moment opportun, peut être considérée comme activité économique au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, étant entendu que cette disposition ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée soit confirmée par des éléments objectifs tels que l'aptitude spécifique des locaux projetés à une exploitation commerciale.

Sur les dépens

- 26 Les frais exposés par le gouvernement néerlandais et la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (deuxième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Hoge Raad der Nederlanden, par décision du 30 novembre 1983, dit pour droit:

L'acquisition d'un droit de créance concernant le transfert futur du droit de propriété sur une partie d'un immeuble encore à construire avec l'intention de la donner en location au moment opportun peut être considérée comme activité économique au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive étant entendu que cette disposition ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée soit confirmée par des éléments objectifs tels que l'aptitude spécifique des locaux projetés à une exploitation commerciale.

Due

Pescatore

Bahlmann

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 14 février 1985.

Le greffier
P. Heim

Le président de la deuxième chambre
O. Due